Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

Numéro 34576 du rôle
Inscrit le 22 mai 2014

Audience publique du 12 mai 2015

Recours formé par
Monsieur ..., …(France)
contre une décisions du directeur de l'administration des Contributions directes
et des bulletins de l'impôt sur le revenu
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 34576 du rôle et déposée le 22 mai 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître François Collot, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant actuellement à F-…, …, tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 14 mars 2014 ayant déclaré la réclamation introduite le 7 février 2014 contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2009, 2010 et 2011 irrecevable et des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2009, 2010 et 2011, tous émis le 13 novembre 2013 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 22 octobre 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 21 novembre 2014 par Maître François Collot au nom et pour compte de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions déférées ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Nicolas Chély, en remplacement de Maître François Collot, et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 6 mai 2015.

Par un courrier daté au 3 février 2014, et réceptionné le 7 février 2014 par l'administration des Contributions directes, la société à responsabilité limitée ..., ci-après désignée par « la société ... », introduisit au nom et pour compte de Monsieur ... une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », à l'encontre des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2009, 2010 et 2011, tous émis le 13 novembre 2013.

Par une lettre du 10 février 2014, le secrétaire de la division contentieuse de l'administration des Contributions directes invita la société ... à compléter la procédure ainsi introduite en versant au dossier la procuration qui établit son mandat exprès et spécial pour l'instance introduite.

Par procuration datée le 6 mars 2013, et réceptionnée le 12 février 2014 par la direction de l'administration des Contributions directes, Monsieur ... fit suite à la demande afférente du 10 février 2014. Cette procuration est libellée en les termes suivants :

« *Je soussigné :*

Monsieur ...,

résidant au ..., L-....

déclare par la présente donner mandat et procuration à

... Sàrl, avec siège social au .., ..., L-.., représentée par son gérant

M. ..., expert-comptable agréé par l'Ordre des Experts Comptables

pour intervenir en mon nom et pour mon compte auprès de l'administration des contributions directes pour signer et introduire les déclarations, rédiger les réponses aux questions, aux demandes d'informations, aux avis de modifications, déclarations de régularisation et réclamations, mener des discussions et signer des accords avec les services de contrôle et la direction et me représenter dans les relations avec l'administration précitée.

De plus, tous les renseignements à cette fin peuvent être pris auprès de tierces personnes et d'institutions et tous les documents nécessaires être signés par le mandataire. [...] »

Par décision du 14 mars 2014, référencée sous le numéro du rôle C19463, le directeur déclara irrecevable ladite réclamation faute d'un mandat *ad litem* répondant aux conditions légales lors de l'introduction de la requête. Cette décision est libellée comme suit :

« […] *Vu la requête introduite le 7 février 2014 par le sieur ... de la société à responsabilité limitée ..., au nom du sieur ..., L-..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2009, 2010 et 2011 émis en novembre 2013 ;*

Vu le § 102 AO ;

Vu les articles 1987 et 1988 du code civil ;

Considérant que l'introduction d'une réclamation pour autrui étant à considérer comme excédant un simple acte d'administration, elle requiert l'établissement d'un mandat exprès et spécial ;

Considérant qu'en l'espèce, faute de procuration jointe à la requête, la déposante a dû être invitée par courrier du 10 février 2014, à justifier jusqu'au 7 mars 2014 de son pouvoir d'agir en versant au dossier la procuration qui établit son mandat exprès et spécial pour l'instance introduite ;

Considérant qu'aux termes de la procuration, datée au 6 mars 2013, donc antérieure à la présente requête, le réclamant a donné pouvoir à la société ..., représentée par son gérant,

le sieur ..., en les termes suivants « pour intervenir en mon nom et pour mon compte auprès de l'administration des Contributions directes pour signer et introduire les déclarations, rédiger les réponses aux questions, aux demandes d'informations, aux avis de modifications, déclarations de régularisations et réclamations, mener des discussions et signer des accords avec les services de contrôle et la direction et me représenter dans les relations avec l'administration précitée. » ;

que ladite procuration fait état d'un mandat de nature générale, alors qu'en matière fiscale, l'existence d'un pouvoir exprès et spécial est requise pour représenter et agir pour autrui au contentieux des impôts directes ;

qu'en conséquence, l'existence d'un mandat ad litem répondant aux conditions légales lors de l'introduction de la réclamation n'est pas établie ;

PAR CES MOTIFS

dit la réclamation irrecevable faute de qualité. […] ».

Par requête déposée le 22 mai 2014 au greffe du tribunal administratif, Monsieur ... a introduit un recours tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation de la décision précitée du directeur du 14 mars 2014 et des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2009, 2010 et 2011, émis le 13 novembre 2013.

A l'audience publique des plaidoiries du 6 mai 2015, le tribunal administratif a soulevé d'office la question de la recevabilité du recours en ce qu'il est introduit contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2009, 2010 et 2011.

Le mandataire de Monsieur ... et Madame le délégué du gouvernement se sont rapportés à prudence de justice quant à cette question.

Il résulte de la lecture combinée des dispositions du § 208 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8, paragraphe (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après désignée par « la loi du 7 novembre 1996 », que le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur le mérite d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu.

Il s'ensuit que le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit contre la décision du directeur du 14 mars 2014, référenciée sous le numéro du rôle C19463 ayant statué sur la réclamation visant les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2009, 2010 et 2011, émis le 13 novembre 2013.

Ledit recours est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

En revanche, s'agissant du recours pour autant qu'il est dirigé directement contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2009, 2010 et 2011, force est de constater qu'il se dégage de l'article 8, paragraphe (3) 3. de la loi du 7 novembre 1996, qui dispose : « *lorsqu'une réclamation au sens du § 228 de la loi générale des impôts ou une demande en*

application du § 131 de cette loi a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peut considérer la réclamation ou la demande comme rejetée et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en modération, contre la décision implicite de refus. Dans ce cas, le délai prévu au point 4, ci-après ne court pas. […] », que le recours introduit directement contre un bulletin de l'impôt sur le revenu est uniquement recevable dans l'hypothèse où, suite à une réclamation introduite par le contribuable, qu'aucune réponse n'est intervenue endéans un délai de six mois.

Dans la mesure où, en l'espèce, le directeur a pris position par une décision suite à la réclamation dirigée contre les bulletins en question, le recours dirigé directement contre les bulletins précités est à déclarer irrecevable.

Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, le demandeur conclut à la recevabilité de la réclamation introduite devant le directeur.

Le délégué du gouvernement estime qu'en l'espèce le mandat n'aurait pas été spécial ni exprès, de sorte à ne pas renseigner l'intention du demandeur d'investir le mandataire du pouvoir d'agir par la voie d'une réclamation à l'encontre des bulletins de l'impôt sur le revenu visés.

Force est au tribunal de constater, indépendamment de la nature des procurations versées en cause, en l'occurrence celles du 6 mars 2013 et du 15 mai 2014, que la finalité du mandat est de permettre aux instances saisies de contrôler que la décision d'introduire la réclamation en matière fiscale a été cautionnée par le contribuable et l'exigence de la justification d'un mandat par le mandataire est une mesure destinée à protéger le contribuable envers les agissements d'un mandataire qui dépasserait, le cas échéant, ses pouvoirs en déposant une réclamation à son insu. Or, en l'espèce, c'est justement le contribuable qui a confirmé son intention de cautionner l'introduction de la réclamation litigieuse en introduisant un recours contentieux contre la décision d'irrecevabilité du directeur, de sorte que le tribunal est amené à conclure que la société ... disposait, au moment de l'introduction de la réclamation litigieuse, d'un mandat valable pour ce faire. Admettre le contraire, serait faire preuve d'un formalisme excessif qui aurait pour effet que la mesure qui est censée protéger le contribuable se retourne contre lui.[1]

Etant donné qu'en l'espèce le demandeur, dans le cadre du recours sous analyse, confirme le mandat donné à la société ... pour introduire la réclamation litigieuse, la décision directoriale déférée encourt la réformation en ce sens.

Le demandeur sollicite encore l'allocation d'une indemnité de procédure au sens de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives. Cette demande est à rejeter dans la mesure où le demandeur ne justifie pas en quoi il serait inéquitable de laisser à sa charge les frais exposés par lui et non compris dans les dépens.

---

[1] Voir Ca 3 avril 2014, n° 33664C du rôle, disponible sous www.jurad.etat.lu

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme en ce qu'il est dirigé contre la décision du directeur du 14 mars 2014, référencié sous le numéro du rôle C19463 ;

au fond, le déclare fondé ;

partant, par réformation de la décision du directeur du 14 mars 2014, déclare la réclamation, introduite le 7 février 2014 par la société ..., est recevable et renvoie le dossier au directeur en prosécution de cause ;

déclare le recours principal en réformation irrecevable en ce qu'il est introduit contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2009, 2010 et 2011 ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure ;

condamne la partie étatique aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Jackie Maroldt, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 12 mai 2015 par le vice-président, en présence du greffier Goreti Pinto.

s. Goreti Pinto   s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 12 mai 2015
Le greffier du tribunal administratif